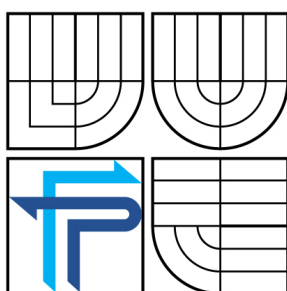




VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

PROBLEMATIKA OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

SELECTED PROBLEMS IN EVALUATING OF LONG TERM ASSETS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

HANA CELBOVÁ

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. HELENA HANUŠOVÁ, CSc.

BRNO 2009

Anotace

Bakalářská práce řeší problematiku při oceňování dlouhodobého hmotného majetku. Práce vychází z české účetní legislativy a obsahuje návrhy řešení pro reálné oceňování dlouhodobého hmotného majetku.

Annotation

Bachelor's thesis deals with selected problems in evaluating of long term assets. The thesis is coming out from Czech accounting legislation and includes suggestions of solutions of real depreciation of long term assets.

Klíčová slova

Účetnictví, dlouhodobý hmotný majetek, oceňování, odpisování, odpisový plán.

Key words

Accounting, long term assets, evaluating, depreciation, depreciation plan.

Bibliografická citace:

CELBOVÁ, H. *Problematika oceňování dlouhodobého hmotného majetku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 57 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 28. května 2009

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí práce Ing. Heleně Hanušové, CSc. a Ing. Martinu Pernicovi za odborné rady a cenné připomky, které mi poskytli pro vypracování této bakalářské práce.

Dále bych ráda poděkovala své rodině za podporu a pomoc při vytváření této bakalářské práce.

OBSAH

Úvod.....	10
I - VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE	12
II - TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	12
1. Dlouhodobý majetek.....	12
1.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	13
1.1.1 Vymezení jednotlivých položek dlouhodobého hmotného majetku.....	13
1.2 Oceňování dlouhodobého majetku	16
1.2.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu	16
1.2.2 Oceňování ke konci rozvahového dne	20
1.2.3 Oceňování DHM mezinárodními účetními standardy IAS.....	23
1.3 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	24
1.4 Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání	25
1.5 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku	25
1.5.1 Účetní odpisy	25
1.6.2 Daňové odpisy	29
1.6.3 Novinky ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele.....	32
III - ANALÝZA PROBLÉMŮ A SOUČASNÉ SITUACE	34
2.1 Osobní automobil.....	34
2.1.1 Pořízení vozidla	34
2.1.2 Ocenění vozidla	35
2.2 Administrativní budova	38
2.2.1 Pořízení budovy	39
2.2.2 Ocenění budovy	39
2.2.3 Odpisy	40
IV - VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	44
3.1 Osobní automobil.....	44
3.2 Administrativní budova	48
Odpisy	48
V - Závěr.....	52
Seznam použité literatury	54
Seznam tabulek a grafů.....	56
Seznam příloh	57

Úvod

Každý podnik potřebuje ke své činnosti různé složky majetku (aktiva), odpovídající jeho zaměření. Základním třídícím hlediskem aktiv je doba, po kterou je využitelný pro potřeby účetní jednotky. Pro posouzení dlouhodobosti je v českých účetních předpisech stanoveno období jednoho roku. Z tohoto pohledu rozlišujeme dvě základní skupiny aktiv, stálá a oběžná. Jejich poměr je dán druhem podnikatelské činnosti. Ve společnostech zaměřených na nákup a prodej zboží zpravidla převažují oběžná aktiva. Naopak ve výrobních podnicích bývá významnější složkou aktiv dlouhodobý majetek. Diverzifikace výroby potřeby dlouhodobého majetku dále zvyšuje.

Dlouhodobý majetek slouží podniku delší dobu, alespoň jeden rok. Spotřebovává se postupně. Opatření může být fyzické, které vzniká používáním majetku, nebo morální, které je důsledkem technického zastarání.

Toto opotřebení se v účetnictví promítne do výsledku hospodaření pomocí odpisů, které jsou jednou ze složek nákladů. Odpisování je tedy vyjádřením postupného snižování hodnoty dlouhodobého majetku. Odpisy známe účetní a daňové.

Účetní odpisy, jsou-li správně stanoveny, odpovídají reálnému opotřebení majetku a jejich stanovení je plně v pravomoci účetní jednotky. Stanovuje je ve vnitropodnikovém předpisu, tzv. odpisovém plánu, jehož sestavení je dáno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Daňové odpisy slouží pouze pro daňové účely. Jejich výše je dána fiskální politikou státu a vůbec nesouvisí se skutečným snižováním hodnoty dlouhodobého majetku vlivem používání a to ani v průměrných podmínkách. Jsou vymezeny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví v § 7 odst. 1 ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Nezbytným předpokladem ke splnění tohoto požadavku je správné ocenění majetku a to nejen k okamžiku pořízení, ale po celou dobu jeho používání v účetní jednotce.

A to je cílem mé bakalářské práce – navrhnout vhodná řešení při oceňování dlouhodobého hmotného majetku.

V teoretické části se nejprve zaměřím na vymezení dlouhodobého hmotného majetku, na jeho oceňování a odpisování, dále na způsoby pořízení a vyřazení tohoto majetku. Také poukážu na novinky v české legislativě.

V praktické části jsem si vybrala dva rozdílné druhy dlouhodobého hmotného majetku, na kterých ukážu možnosti pořízení, ocenění, výpočet odpisů i jejich tržní cenu. Především bych chtěla ukázat, jak mnohdy ocenění majetku nesouhlasí s reálnou skutečností.

I - VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE

Oceňování dlouhodobého majetku je složitá problematika, proto se v ní často chybuje. Vzhledem k tomu, že se jedná o dlouhodobý majetek jsou tyto chyby závažné, neboť neovlivňují jen jedno účetní období, ale všechny účetní závěrky za dobu, po kterou je chybně oceněný majetek evidován v aktivech společnosti.

Cílem mé bakalářské práce je poukázat na tyto chyby a navrhnout na dvou typových příkladech vhodné řešení.

II - TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1. Dlouhodobý majetek

Obecně se za dlouhodobý majetek považuje takový, jehož předpokládaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví definuje v § 19 odst. 7 takto:

Pro účely tohoto zákona se majetek a závazky člení na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než jeden rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé. Pokud s ohledem na charakter majetku a závazků objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při jejich pořízení.

Obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je v §§ 6, 7 a 69 odst. 3 vyhlášky 500/2002 Sb.

Základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou uvedeny v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Ostatní majetek, který není definován jako dlouhodobý, je považován za krátkodobý.

Dlouhodobý majetek se člení na:

- Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM),
- Dlouhodobý hmotný majetek (DHM),
- Dlouhodobý finanční majetek (DFM).

Vzhledem k tématu mé bakalářské práce se budu dále zabývat pouze dlouhodobým hmotným majetkem.

1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dle § 7 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se za dlouhodobý hmotný majetek považují:

- Pozemky
- Stavby
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- Pěstitelské celky trvalých porostů
- Dospělá zvířata a jejich skupiny
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

1.1.1 Vymezení jednotlivých položek dlouhodobého hmotného majetku

Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku je v § 7 vyhlášky 500/2002 Sb. definováno takto:

§7 - Dlouhodobý hmotný majetek

(1) Položka" B.II.1. Pozemky"obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím (§9 odst. 5).

(2) Položka" B.II.2. Stavby"obsahuje bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti
a) stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další
stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
b) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
c) technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
d) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu.

(3) Položka" B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí" obsahuje

a) předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
b) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-
ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění
určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména
respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-
ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce"
B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí"se považují za drobný hmotný
majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.

(4) Položka" B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů"obsahuje

a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0, 25
hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,
b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

(5) Položka" B.II.5. Základní stádo a tažná zvířata"obsahuje bez ohledu na výši ocenění
plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus; podle rozhodnutí účetní
jednotky sem patří též zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů,
například muflonů, daňků, jelenů a pštrosů. Položka obsahuje též koně, například tažné
a dostihové, a dále zejména osly, muly a mezky.

(6) Položka" B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek"obsahuje bez ohledu na výši
ocenění

a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v §56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 ,

b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory.

(7) Položka" B.II.2. Stavby"a položka" B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí"dále obsahuje technické zhodnocení

a) k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů,

b) drobného hmotného majetku od částky technického zhodnocení stanovené zákonem o daních z příjmů.

(8) Položka" B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek"obsahuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

(9) Položka" B.II.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek" obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

(10) Položka" B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku"obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně sto osmdesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně sto osmdesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, a to beze změny doby odpisování.

(11) Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořízované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.

Dlouhodobý hmotný majetek je pro účely daně z příjmů vymezen v § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Toto rozdělení slouží pro účely daně z příjmů - výpočet daňových odpisů. Dá se říci, že je majetek rozdělen do stejných či podobných kategorií až na podmínku vstupní ceny. U samostatných movitých věcí, popřípadě souborů movitých věcí a dospělých zvířat musí být vstupní ceny vyšší než 40 000 Kč, aby byly brány za dlouhodobý hmotný majetek. Účetní předpisy ponechávají v těchto případech určitou volnost – účetní jednotka si může sama ve vnitřním předpisu stanovit, od jaké částky bude tyto majetky považovat za dlouhodobé.

1.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Základní normou pro ocenění majetku jsou §§ 24 a 25 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví. Podle § 24 odst. 2 se majetek se oceňuje ve dvou okamžicích:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu
- b) ke konci rozvahového dne (nebo k jinému okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje)

1.2.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Okamžikem uskutečnění účetního případu je jeho nabytí, tedy první zachycení v účetnictví. Pro tento účel se používají tyto druhy cen:

- a) pořizovací cena
- b) vlastní náklady,

- c) reprodukční pořizovací cena.

Pořizovací cena

Je to cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů přímo souvisejících s jeho pořízením. Náklady související s pořízením dlouhodobého majetku jsou vymezeny v § 47 vyhlášky 500/1991 Sb. takto:

(1) Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v §6 odst. 8 nebo v §7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na

a) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,

b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,

c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,

d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,

e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,

f) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,

g) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,

h) úhradu podílu na

1. oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,

2. účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,

3. účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,

i) úhrady nákladů za přeložky , překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodářs s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,

j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,

k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Ve vyhlášce 500/2002 Sb. § 47 jsou rovněž vymezeny náklady, které součástí vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku nejsou:

(2) Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou:

a) opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,

b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,

c) kursové rozdíly,

d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,

e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,

f) náklady na zaškolení pracovníků,

- g) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,*
- h) náklady na biologickou rekultivaci,*
- i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.*

Slovo „zejména“ v úvodní větě znamená, že výčet není úplný a jsou vyjmenovány nejčastěji se vyskytující druhy nákladů.

Příklad.

Stavební firma se sídlem v Náchodě koupila v Praze čelní nakladač Bobcat. AL275 za 1 250 tis. Kč. Dopravu z Prahy do Náchoda si objednala u dopravní společnosti. Za dopravu zaplatila 23 tis. Kč. Vstupní cena nakladače je 1 273 tis. Kč

Vlastní náklady

Oceňuje se jimi majetek vytvořený vlastní činností a patří mezi ně zejména přímé náklady vynaložené na výrobu (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují, vymezené v souladu s účetními metodami.

Příklad:

Firma zabývající se výrobou polystyrénových výplní do transportních obalů si ve své dílně vyrábí potřebné formy. Ocení je vlastními náklady, které na rozdíl od ocenění zásob vlastní výroby musí obsahovat i nepřímé (režijní) náklady. Kdyby si stejné formy nechala vyrobít na základě smlouvy o dílo u jiného subjektu, ocenila by je pořizovací cenou..

Reprodukční pořizovací cena

Cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. V podstatě se jedná o cenu stanovenou znalcem. Touto cenou se ocení např.:

- majetek nabytý darováním,

- majetek vytvořený vlastní činností, pokud vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit,
- majetek nově zjištěný (např. při inventarizaci) a v účetnictví dosud nezachycený,
- dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci (finanční leasing) se souvztažným zápisem na příslušný účet oprávek,
- vklad dlouhodobého majetku, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak
- majetek získaný směnou, není-li ve směnné smlouvě dohodnuta cena, za kterou se majetek směňuje

Příklad:

Jediný společník se rozhodl vložit do společnosti osobní automobil. Znalec ocenil automobil na částku 265 tis. Kč. Posudek znalce stál 6 tis. Kč. Společnost zařadí automobil do užívání za vstupní cenu 271 tis. Kč.

Kdyby se společník rozhodl automobil společnosti prodat, použila by se pro ocenění pořizovací cena. Posudek znalce by nebyl nutný, ale vzhledem k spojení osob je to vhodné pro doložení ceny obvyklé.

1.2.2 Oceňování ke konci rozvahového dne

Z účetního hlediska inventarizaci upravuje § 29 a § 30 zákona o účetnictví.

Inventarizace majetku je podstatným prvkem průkaznosti účetnictví. Inventarizací se ověřuje, zda stav a ocenění majetku v účetnictví odpovídá skutečnosti. To je potřeba doložit ke každému rozvahovému účtu inventurním soupisem. Pokud zůstatky účtů souhlasí se skutečným stavem, je možné hovořit o průkazně vedeném účetnictví. Ve většině případů se inventarizace provádí jednou ročně, k okamžiku sestavení účetních výkazů. Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět u dlouhodobého hmotného majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stále místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. U hmotného majetku se provádí fyzická inventura. [2]

Historická cena

Cena, kterou měl majetek v době pořízení a která je v současné době základním způsobem oceňování. Oceňování na základě historické ceny vychází z toho, že operace se již uskutečnily a jejich ocenění je průkazně a jednoznačně doložené. Vyjadřuje tržní podmínky v době, kdy byl majetek pořízen.

U dlouhodobého hmotného majetku s relativně krátkou dobou použitelnosti nebo dobou vlastnictví problém s historickou cenou není. Ale u majetku, který je schopen sloužit svému účelu desítky let, např. u staveb, přestává historická cena plnit svou informační povinnost. Čím delší životnosti majetek má, tím více se účetní zůstatková cena odlišuje od skutečné hodnoty. V inflačním prostředí proto představuje oceňování na základě historické ceny odklon od reality a lépe by vyhovovala tržní cena.

České účetní předpisy ale neumožňují přecenit dlouhodobý hmotný majetek směrem nahoru. Jedinou možností, jak uživatele účetní závěrky upozornit, že skutečná hodnota aktiv je vyšší, než je uvedeno v rozvaze, je uvedení této skutečnosti v příloze i účetní závěrce. I když je příloha součástí účetní závěrky, nemají informace v ní uvedené stejnou sílu, jako ty v rozvaze a výsledovce.

Zdá se mi nesprávné, že za určitých okolností mohou dvě společnosti vykazovat v rozvaze tutéž nemovitost ve značně odlišném ocenění.

Příklad:

Společnost A má ve svém majetku nemovitost, pořízenou v roce 1975 a oceněnou historickou cenou 1 mil. Kč. O nemovitost se řádně stará. V roce 2008 ji prodá za cenu zjištěnou znalcem – 20 mil. Kč společnosti B. Ta ji za tuto cenu bude vykazovat ve své účetní závěrce.

Tržní cena

Používá se v účetnictví pro porovnání s historickou cenou. Je dosahována při prodeji a koupi zboží jako výsledek středu nabídky a poptávky.

Tržní cena se zpravidla (zejména v inflačním prostředí) liší od historické ceny.

Technické zhodnocení u DHM

Zákon o účetnictví ani vyhláška 500/2002 Sb. tento pojem nevymezují, ale odkazují na zákon o daních z příjmů. Podle § 33 ZDP se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 000 Kč. Tato částka se posuzuje na majetku za zdaňovací období, pokud je tedy provedeno více technických zhodnocení během jednoho zdaňovacího období a jednotlivé hodnoty nepřevýší tuto hodnotu, ale v úhrnu za zdaňovací období ano, považují se všechny za technické zhodnocení. Jak z účetního tak z daňového hlediska technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku v okamžiku uvedení technického zhodnocení do užívání. U již odpisovaného hmotného majetku dojde k prodloužení původní doby odpisování, ale technické zhodnocení provedené v prvním roce uvedení majetku do užívání se stává součástí vstupní ceny, nejedná se o zvýšenou vstupní cenu majetku.

Je nutné rozlišovat, co se považuje za technické zhodnocení majetku a co je provozním nákladem (oprava). Tyto pojmy jsou často zaměňovány. Opravou se majetek uvede do provozuschopného stavu, ale technické zhodnocení tento majetek „vylepší“. Zvláště u nemovitostí dosahují výdaje, posuzované jako oprava či technické zhodnocení, mnohdy vysokých hodnot. Takové případy vyžadují pečlivou přípravu důkazních prostředků, protože chyba v dokazování by mohla ohrozit i další ekonomickou činnost.

Příklady technického zhodnocení:

- Počítač
 - rozšíření operační paměti, změna procesoru
 - výměna HD s větší kapacitou
- Stavby
 - výměna střešní krytiny se zásahem do konstrukce (přidání latí pro střešní tašky)
 - výměna oken za okna jiné velikosti
 - oprava fasády se současně provedeným zateplením objektu

- rozšíření rozvodu plynu, elektřiny, vody, ...

1.2.3 Oceňování DHM mezinárodními účetními standardy IAS

Mezinárodní účetní standardy IAS (International Accounting Standard) používají následující použitelné oceňovací základny:

a) historická cena

Při ní se aktiva podniku oceňují v penězích, které byly na jejich pořízení vynaloženy.

b) běžná reprodukční cena

Aktiva se oceňují v peněžní částce, kterou by bylo nutné vynaložit v případě, že by se stejná položka aktiv pořídila v současnosti.

c) běžná realizační hodnota

Aktiva jsou oceňována částkou, kterou by bylo možno v současnosti získat jejich prodejem.

d) současná hodnota

Aktiva jsou oceňována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které daná položka aktiv v budoucnosti přinese.

Následné oceňování

Největší rozdíl mezi IFRS a ČÚP je při oceňování majetku, protože IFRS připouští přeceňování dlouhodobého majetku, ale ČÚP nikoli.

„IFRS – Tzv. vzorové řešení požaduje, aby aktivum bylo vykázáno v pořizovací ceně snížené o oprávky a snížení hodnoty. Povolené alternativní řešení však umožňuje přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu, přičemž ke stanovení reálné hodnoty lze užít nejvyššího a nejlepšího využití majetku.

Zvýšení zůstatkové hodnoty majetku jako výsledek přecenění zvyšuje tzv. přeceňovací rezervní fond ve vlastním kapitálu. Pokud však toto přecenění zvyšuje hodnotu majetku, jehož hodnota byla předtím snížena pak je toto zvýšení účtováno jako výnos ve výkazu zisku a ztráty. Pokles hodnoty v důsledku přecenění se účtuje nejprve proti

přeceňovacímu fondu a odepisuje se do nákladů, pokud částka snížení hodnoty tento fond převyšuje.

Je vyžadováno zveřejnění ekvivalentu historické ceny (pořizovací cena a oprávky) majetku oceněného v reálné hodnotě.

V ČÚP není přeceňování povoleno.“ [9]

1.3 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se pořizuje zejména:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- bezúplatným nabytím (darováním),
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- vkladem od jiné osoby
- převodem podle právních předpisů
- přeražením z osobního užívání do podnikání

Příklad účtování pořízení majetku nejběžnějšími způsoby

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku se účtuje na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, kde se zachycuje kromě pořizovací ceny i náklady s tímto pořízením související. V okamžiku převedení majetku do užívání (způsobilost k provozu) se přeúčtuje do účtových skupin 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Při vytvoření majetku vlastní činností se účtuje na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotné majetku na straně má dáti a proti tomu na účtu 624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku na straně dal.

Nabytí majetku bezúplatně, tedy darováním se opět účtuje na straně má dáti účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a na straně dal účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy.

1.4 Vyřazení dlouhodobého majetku z užívání

Majetek je vyřazován z evidence zejména: z důvodu:

- úplného opotřebení (fyzická likvidace)
- totálního zničení nebo manka
- převodu
 - prodej
 - bezúplatný převod (darování)
 - vklad do dceřiné společnosti
 - z podnikání do osobního užívání

1.5 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

1.5.1 Účetní odpisy

Odpisování vyjadřuje postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku.

Odpisy se účtují do nákladů na účet 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na stranu MD a proti tomu do účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku na stranu DAL. Oprávky tedy představují souhrn odpisů a nepřímo snižují hodnotu konkrétního odpisovaného majetku.

Odpisování je prováděno na základě zákona o účetnictví, vyhlášky a ČÚS č. 13 a z hlediska daňového podle zákona o dani z příjmu. Stanovení účetních odpisů je v pravomoci účetní jednotky a musí být upraveno vnitřní směrnici – odpisovým plánem, ale postup výpočtu daňových odpisů je vymezen zákonem o dani z příjmu.

Souhrnná výše odpisů uplatněná v jednotlivých letech nesmí převýšit hodnotu majetku vyjádřenou jeho vstupní cenou, případně technickým zhodnocením.

Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Dlouhodobý hmotný majetek se opotřebovává postupně a trvalé snížení hodnoty majetku se vyjadřuje pomocí odpisů, které patří do nákladů.

Při tvorbě odpisového plánu musí účetní jednotka dodržovat následující zásady:

- odpisovat lze maximálně do výše vstupní ceny majetku uvedené v účetnictví (a tím i výše odpisové základny, ze které se odpisy počítají),
- dlouhodobý majetek se odpisuje s ohledem na opotřebení odpovídající konkrétním podmínkám jeho používání,
- doba účetního odpisování by se neměla výrazně odchylovat od předpokládané doby používání,
- postup a metody odpisování nesmí být měněny v průběhu účetního období. Pokud bude fyzické nebo morální opotřebení postupovat výrazně rychleji (pomaleji) než byl předpoklad, je možné po inventarizaci zkrátit (prodloužit) dobu odpisování pro následující účetní období,
- neodpisují se pozemky, umělecká díla a sbírky, dlouhodobý finanční majetek, protože se jedná o majetek, který se používáním nespotebovává,
- vymezit okamžik uvedení dlouhodobého majetku do užívání tzn. zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými.

Oprávky v účetnictví vyjadřují úbytek hodnoty majetku a v rozvaze se vykazují jako korekce k dlouhodobému majetku. Pokud tedy od pořizovací ceny majetku odečteme účetní oprávky k majetku dostaneme účetní zůstatkovou cenu.

Výpočet odpisů

Účetní odpisy si stanoví účetní jednotka sama. Mezi nejznámější patří:

- rovnoměrné (lineární) odpisy
- degresivní (zrychlené) odpisy
- výkonové odpisy

Rovnoměrné (lineární) odpisy

Nejjednodušší způsob výpočtu účetních odpisů. Každý rok se odpisuje stejná částka. Stanoví se jako podíl vstupní (pořizovací) ceny a doby životnosti majetku:

$$\text{odpis} = \text{vstupní cena} / n$$

kde

n ...doba životnosti (počet let odpisování)

Degresivní (zrychlené) odpisy

Jsou vhodnější u majetku, u kterého dochází vedle fyzického opotřebení k rychlému k morálnímu zastarání, tedy tam, kde je větší technologický pokrok, a tak majetek ztrácí na hodně, aniž by byl používán. Každý rok se odpisuje jiná částka, která se postupně snižuje.

Zde uvedu dvě techniky výpočtu a to DDB (Double-Declining-Balance Method) a SYD (Sum-of-the-Years' Method).

Metoda DDB

Metoda DDB vychází z konstantního procenta odepisování (tzv. procento DDB) a klesajícího základu.

$$\%_{DDB} = (100\% / n) \times 2$$

$$\text{odpis} = ZC \times \%_{DDDB}$$

kde:

ZC = zůstatková cena

n = počet let předpokládaného používání

Pozn.: Vzhledem ke konstantnímu odpisovému procentu je třeba vyjádřit odpis v posledním roce používání majetku ve výši zůstatkové ceny [1, s. 61]

Metoda SYD

Metody SYD vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a snižujícího se procenta odpisování.

$$\text{odpis} = \text{vstupní cena} \times (n^* / \sum n_i)$$

kde

n^* ...počet let, po které bude majetek ještě odpisován,

$\sum n_i$...součet číslic let odpisování

[1, s. 62]

Výkonové odpisy

„Takovýto typ odpisů lze využít zejména v případech, kdy je opotřebení dlouhodobého majetku závislé na jeho využití (např. množství vyrobených výlisků). Výši jednotkového odpisu lze stanovit, obdobně jako u rovnoměrného odpisu, tedy poměr vstupní ceny a celkové kapacity.“ [1, s. 64]

$$\text{jednotkový odpis} = \text{vstupní cena} / \text{kapacita}$$

Chyby v odpisování

Při odpisování majetku dochází ke spoustě chyb.

- nerespektování specifických podmínek, v kterých je majetek používán – doba odpisování je převzata ze zákona o daních z příjmů
- odpisování z nesprávné vstupní ceny, např. proto, že:
 - nebyla upravena cena o provedené technické zhodnocení (zaúčtování technického zhodnocení do nákladů jako oprava,
 - cena nemovitosti byla v kupní smlouvě včetně pozemků a účetní jednotka neprovedla rozdělení kupní ceny mezi pozemek a budovu

1.6.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy se řídí zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. V § 26 ZDP je vymezený dlouhodobý hmotný majetek, který se odpisuje.

V prvním roce odpisování musí účetní jednotka zařadit majetek do příslušné odpisové skupiny, které jsou vymezeny v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů.

Účetní jednotka si může vybrat způsob výpočtu daňových odpisů a to buď rovnoměrný nebo zrychlený. Po celou dobu odpisování nesmí tento způsob změnit.

Dále je v zákoně vymezen majetek, který je z odpisování vyloučen a kdy účetní jednotka může provést odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

Daňové odpisy počítá účetní jednotka pro potřebu výpočtu daně z příjmu. Účetní jednotka může počítat rovnoměrné nebo zrychlené odpisy.

Minimální doba odpisování v jednotlivých odpisových skupinách

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady majetku ¹
1	3 roky	ruční mechanizované nářadí a nástroje
2	5 let	motorová vozidla, většina strojního zařízení
3	10 let	trezory, kovové konstrukce, lokomotivy
4	20 let	budovy ze dřeva a plastů
5	30 let	budovy, dálnice, silnice, nádrže
6	50 let	budovy administrativní, obchodních domů, muzea

Tabulka 1: Minimální doba odpisování v jednotlivých odpisových skupinách [7]

Daňové odpisy lze uplatnit za následujících podmínek:

- majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny, případně do zvýšené vstupní ceny,
- zvolený způsob odpisování nelze měnit po celou dobu odpisování (i pro odpisování technického zhodnocení na zcela odepsaném majetku se musí zvolit stejný způsob odpisování jako byl u majetku v době, kdy se odpisoval),
- odpis podle ZDP není poplatník povinen uplatnit (narozdíl od účetních odpisů, které se uplatňují v každém roce, protože majetek i při neuzívání morálně zastarává),
- odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušení neuplatnil poplatník výdaje paušální sazbou, ve které by byly zahrnuty i odpisy,
- odpisy uplatňuje obvykle právní vlastník předmětu

¹ <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-UCE-a-dan-evidenci/>

Při odpisování hmotného majetku, který je zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se u podnikatelů (fyzických osob) do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrne pouze poměrná část odpisů.

Hmotný majetek vyloučený z odpisování

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stále výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštních právních předpisů, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledků zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno. [5]

Vypočtené odpisy se vždy zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

1.6.3 Novinky ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

Zbytková hodnota

Vznikla v souvislosti přiblížení českého účetnictví mezinárodním účetním standardům s účinností od 1. 1. 2009.

Při zařazování majetku do užívání musí účetní jednotka rozhodnout, zda je pro ní použitelný až do okamžiku fyzické likvidace. Obvykle firmy, které využívají nejnovějších poznatků vědy a techniky, kupují nejmodernější technologie. Chtějí-li zůstat v popředí, musí technologie vyměnit již v okamžiku morálního opotřebení, před úplným fyzickým opotřebením. Prodají je firmám, jejichž činnost není na tak vysoké úrovni a jsou pro ně proto použitelné. Proto při zařazení stanoví zbytkovou hodnotu v okamžiku předpokládaného vyřazení a to v cenové úrovni roku pořízení.

„Předpokládanou zbytkovou hodnotou se pro účely vyhlášky rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.“ [5]

„V návaznosti na to účetní jednotka stanoví a aktualizuje odpisový plán předmětného majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů a předpokládané zbytkové hodnoty rovnal ocenění majetku na začátku odpisování.“ [8]

Příklad:

Advokát si kupuje nový automobil každé čtyři roky. Prodejní cena se pohybuje okolo 20 % pořizovací ceny. Není tedy správné automobil plně odepsat a pak vykazovat zisk z prodeje.

Metoda komponentního odpisování majetku

Je to metoda, která se používá v mezinárodních účetních standardech. V ČR se bude smět používat od 1. 1. 2010. Jedná se pouze o možnost volby u metody odpisování dlouhodobého majetku, ne o povinnost.

Tato metoda řeší odpisování u jednotlivých částí dlouhodobého majetku, které mají různou dobu opotřebení. „Komponentou se tedy rozumí část majetku nebo souboru majetku, u kterého je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku. Přitom se však majetek vykazuje jako celek a metodě komponentního odpisování se pouze přizpůsobí účtování o odpisech na analytických účtech.“ [8]

Možnost použití této metody je jednoznačně přínosem, zejména při odpisování budov. Její uplatnění je však poměrně náročné na administrativu a odbornost. Již před zahájením výstavby bude nutné definovat jednotlivé komponenty, aby bylo možné sledovat náklady na jejich pořízení. V případě dodavatelského pořízení si musí investor vymínit ve smlouvě požadavek na ocenění komponent. Dalším náročným úkolem bude stanovení životnosti jednotlivých komponent. V mnoha účetních jednotkách je totiž životnost majetku přebírána ze zákona o daních příjmů a neřeší skutečné opotřebení ve svých konkrétních podmínkách.

III - ANALÝZA PROBLÉMŮ A SOUČASNÉ SITUACE

V této části práce se zaměřím na konkrétní dlouhodobý hmotný majetek. Vybrala jsem si zcela odlišené typy dlouhodobého majetku a to osobní automobil a administrativní budovu. Ukážu nejčastější možnosti pořízení, ocenění, vypočítám odpisy a porovnáím zůstatkovou cenu s tržní cenou.

2.1 Osobní automobil

Vybrala jsem si osobní automobil Škoda Octavia 1.9 TDI Elegance. Informace o vozidle mi byly poskytnuty společností, která si nepřeje být jmenována. Budu ji proto označovat jako společnost ABC, s.r.o..

Společnost koupila automobil 1. 6. 2005 a v ten samý den byl zařazen do užívání. Automobil zakoupila nový přímo od prodejce vozů Škoda za pořizovací cenu 849 000 Kč včetně DPH. Nejedná se o automobil, který by byl zařazen v kategorii vozů N1, proto si společnost nenárokovala vrácení DPH. Automobil má zařazen v obchodním majetku společnosti.

2.1.1 Pořízení vozidla

Při pořízení osobních automobilů je nejčastější uplatňuje finanční leasing. Další možností je pořízení na úvěr. Mezi těmito způsoby jsou určité rozdíly, které by účetní jednotka měla brát v úvahu.

Předností finančního leasingu je administrativně menší náročnost na jeho uzavření. Finanční leasing je administrativně méně náročné. Automobil totiž pořizuje do vlastnictví pronajímatel. Jako zajištění slouží zaplacená záloha a vinkulace pojistného ve prospěch pronajímatele (uzavírá-li pojistnou smlouvu nájemce). Vyřízení je tedy rychlejší a automobil lze dříve užívat.

Naopak při uzavírání úvěrové smlouvy prověřuje věřitel (většinou banka) finanční situaci budoucího dlužníka. Požaduje proto předložení účetních závěrek za poslední období a vyplnění různých formulářů. Požadované záruky jsou zpravidla o dost vyšší,

než půjčovaná částka. Vinkulace pojistného plnění je také požadována.. Důvodem k této opatrnosti je především ta skutečnost, že se majetek okamžitě stává vlastnictvím kupujícího a ten s ním může volně nakládat. Naopak při leasingu je majetek stále ve vlastnictví leasingové společnosti, z čehož vyplývá, že práva nájemce při nakládání s majetkem jsou omezena. Nájemce nemá, bez souhlasu pronajímatele, právo provádět na majetku žádné úpravy a technická zhodnocení. Nezanedbatelný je i rozdíl v daňovém dopadu a finanční náročnosti.

Vozidlo je možné také pořídit z vlastních zdrojů, pokud má účetní jednotka dostatek volných finančních prostředků. Pořízení z vlastních zdrojů je sice nejlevnější varianta z pohledu přímých úhrad, ale přesto nemusí být nejvýhodnější variantou.. Je totiž nutné přihlídnout i dopadu do daně z příjmů. Proto je i při dostatku finančních prostředků mnohdy volena varianta finančního pronájmu.

Vozidlo, které jsem si vybrala bylo koupeno. z vlastních zdrojů.

2.1.2 Ocenění vozidla

Způsob ocenění je upraven v §24 a 25 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákon rozlišuje dva okamžiky, ke kterým se majetek oceňuje:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje

Součástí ocenění jsou uvedeny v § 47 Vyhlášky 500/2002 Sb.

Ocenění vozidla k okamžiku uskutečnění účetního případu

Možnostmi ocenění majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu, tzn. nabytí majetku, jsem se zabývala v předchozí části, proto se zde o tom již nebudu více zmiňovat.

Vozidlo bylo koupeno z vlastních zdrojů, proto se za vstupní cenu považuje pořizovací cena vozidla. Náklady související s pořízením nebyly žádné.

Ocenění vozidla ke konci rozvahového dne

Na konci každého účetního období účetní jednotka provádí inventarizaci majetku, pomocí které si ověří, zda hodnota majetku uvedeném v účetnictví odpovídá skutečnosti. Zde by tedy měla účetní jednotka posuzovat opotřebení daného vozidla, zda zůstatková cena odpovídá skutečnosti. Pokud by to tak nebylo, musela by upravit odpisový plán.

Odpisy

Úbytek hodnoty dlouhodobého majetku se zachycuje v účetnictví formou odpisů. Při jejich stanovení se účetní jednotky dopouštějí několika chyb. Nejzávažnější, přitom dost běžnou chybou je, že účetní jednotky nesestaví odpisový plán na základě konkrétních podmínek užívání a hodnoty účetních odpisů přebírají z daňových odpisů. V lepším případě převezmou ze zákona o daních z příjmů jen dobu odpisování. Další, daleko frekventovanější chybou je, že je majetek odepsán do nulové hodnoty již v době, kdy ještě bez problémů slouží svému účelu. Je to důsledek chybně sestaveného odpisového plánu, případně absence jeho korekce při změně podmínek užívání.

Účetní odpisy

Způsob odpisování:	rovnoměrný
Doba odpisování:	60 měsíců
Pořizovací cena:	849 000 Kč
Měsíční odpis:	14 150 Kč

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Počet měsíců odpisování	7	12	12	12	12	5
Roční odpisy	99 050	169 800	169 800	169 800	169 800	70 750
Oprávky	99 050	268 850	438 650	608 450	778 250	849 000
Zůstatková cena	749 950	580 150	410 350	240 550	70 750	0

Tabulka 2: Účetní odpisy osobního automobilu 1

Vstupní cena vozidla je 849 tis.. Plán účetních odpisů je sestaven na 60 měsíců, tedy na 5 let.

Způsob odpisování je rovnoměrný. Odpisování vozidla začíná měsícem, kdy bylo vozidlo uvedeno do užívání, tj od června roku 2005.

V květnu roku 2010 bude automobil zcela odepsán a jeho účetní zůstatková cena bude nulová. Při dodržení zásady věrného zobrazení by to znamenalo, že toto vozidlo již nebude schopné dalšího provozu. To zní nereálně, především v dnešní době, kdy se osobní automobily používají i více než deset let. Dá se tedy předpokládat, že automobil bude nadále využíván, bude přinášet užitek a přitom bude vykazováno, že nemá žádnou hodnotu. Tím dochází k podhodnocení aktiv a porušení jednoho ze základních pravidel účetnictví – věrného zobrazení.

Daňové odpisy - zrychlené

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Roční odpis	212 250	318 375	212 250	70 750	35 375	
Zůstatková cena	636 750	318 375	106 125	35 375	0	

Tabulka 3: Daňové odpisy osobního automobilu

V roce 2005 byl automobil zařazen do odpisové skupiny 1a, podle které se odpisoval 4 roky. V roce 2008 byla tato odpisová skupina zrušena a osobní automobily byly

přeřazeny do druhé odpisové skupiny a budou tedy odpisovány 5 let (od uvedení vozidla do užívání).

Účetní jednotky vykazují účetní odpisy na základě daňových odpisů. Již v roce 2009 by toto vozidlo mělo nulovou zůstatkovou cenu.

Tržní cena vozidla

Na internetových stránkách jsem našla pár vozidel, se stejným rokem výroby a technickým vybavením. Tato vozidla se prodávala za průměrnou cenu 270 tis. Kč k polovině dubna roku 2009. Zůstatková cena vozidla podnikatele by v té době byla přibližně 350 tis. Kč. Jedná se tedy o rozdílnou částku 120 tis. Kč. Kdyby se podnikatel rozhodl dané vozidlo prodat, musel by přizpůsobit cenu vozidla, na průměrnou tržní cenu, za kterou se v té době pořizovací ceny stejných vozidel pohybují.

Zmínění tržní ceny neznamená, že by ocenění majetku k rozvahovému dni mělo odpovídat tržnímu ocenění. Při ocenění k rozvahovému dni se totiž uplatňuje účetní zásada uvedená v § 5 odst. 3 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví a tou je „předpoklad nepřetržitého pokračování ve své činnosti“. Vykazuje se proto hodnota, jakou má majetek pro účetní jednotku bez vlivu trhu. Takové ocenění se může od tržního ocenění lišit.

2.2 Administrativní budova

Jedná se o třípatrovou budovu s jedním podzemním podlažím využívaným jako garáž. Zbývající dvě nadzemní podlaží jsou využívány jako velkoprostorové kanceláře pro společnost zabývající se výpočetní technikou, která si nepřeje být jmenována.

Budova byla zkolaudována v roce 1984.

Zastavěná plocha budovy je 400 m². Celková užitná plocha 1870m².

Pořizovací cena budovy je 15 mil. Kč.

2.2.1 Pořízení budovy

Administrativní budova byla pořízena na základě kupní smlouvy. Pro financování byl využit úvěr ve výši 10 mil. Kč.

Je tu proto otázka, co s úroky za dobu do zařazení budovy do užívání.

V minulosti byly úroky povinnou součástí vstupní ceny majetku. Nyní je na rozhodnutí účetní jednotky, zda úroky z úvěru do vstupní ceny majetku zahrnout nebo ne. I když je zahrnutí úroků z úvěru do vstupní ceny dlouhodobého majetku v souladu s českou účetní legislativou, nepovažují tuto volbu za správnou. Vstupní cena je pak totiž ovlivněna způsobem financování.

Příklad:

Společnost pořídila dvě totožné nemovitosti. První z vlastních zdrojů, druhou plně na úvěr. Pokud by se rozhodla zahrnout úroky z úvěru do vstupní ceny, lišily by se vstupní ceny dvou shodných majetků. Užitná i tržní hodnota obou staveb je ale stejná.

V případě pořízení nemovitosti ve vlastní režii je datem pořízení a zároveň dnem, kdy je nejdříve možné zařadit nemovitost do užívání den, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí.

2.2.2 Ocenění budovy

Ocenění budovy ke vzniku účetního případu

Budova byla oceněna pořizovací cenou ve výši 15 mil. Kč. Do vstupní ceny byla zahrnuta odměna realitní kanceláře.

Ocenění budovy ke konci rozvahového dne

V prvních letech po pořízení nemovitosti byly provedeny tyto opravy (technická zhodnocení):

Datum dokončení	Náklady	Poznámka
<i>31.12.2006</i>	<i>3 250 000 Kč</i>	<i>oprava střechy</i>
<i>31.12.2007</i>	<i>1 500 000 Kč</i>	<i>oprava fasády</i>

Tabulka 4: Provedené opravy (technická zhodnocení)

U technického zhodnocení, převyšujícího u jednoho majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 tis. Kč (účetní předpisy odkazují v této problematice na §33 zákona o daních z příjmů), je dána povinnost promítnout vynaložené náklady do vstupní a tím i do zůstatkové ceny nemovitosti.

U opravy tato povinnost není. Protože jsou opravy daňovým nákladem tak, jak jsou účtovány, neuplatňují účetní jednotky, jsou-li v zisku, ani časové rozlišení těchto nákladů. Jednoznačně je tedy upřednostňován efekt snížení daňové povinnosti před věrným zobrazením. Těžko se ale změnit chování účetních jednotek, pokud nedojde k oddělení pohledu na opravy odlišně z účetního a daňového pohledu., jako je tomu u odpisů.

Problematika je dále umocněna faktem, že se mnohdy obtížně hledá hranice mezi opravou a technickým zhodnocením. Proto je v praxi často i „sporné“ technické zhodnocení účtováno do nákladů.

Důsledkem uvedeného chování účetních jednotek je, že právě u nemovitostí dochází k největšímu podhodnocení v účetních závěrkách.

2.2.3 Odpisy

Účetní odpisy

Způsob odpisování	rovnoměrný
Plánované využití - doba používání	360 měsíců
Pořizovací cena	15 000 000 Kč
Měsíční odpis	41 667 Kč

Plán účetních odpisů je sestaven na 360 měsíců, tedy na 30 let. Tento plán vychází z daňových odpisů, kde doba odpisování je pevně stanovena zákonem o daních z příjmů

na 50 let. Budova byla kolaudována před 20 lety, proto byla doba účetního odpisování stanovena na 50-20=30 let.

Způsob odpisování je rovnoměrný. Odpisování bylo zahájeno měsícem následujícím po zařazení budovy do užívání.

Odpisový plán

Rok		Účetní			Daňové			Rozdíl
		odpisy	oprávky	ZC	odpisy	oprávky	ZC	ZC
1	2004	83 334	83 334	14 916 666	153 000	153 000	14 847 000	69 666
2	2005	500 004	583 338	14 416 662	303 000	456 000	14 544 000	-127 338
3	2006	500 004	1 083 342	13 916 658	303 000	759 000	14 241 000	-324 342
4	2007	500 004	1 583 346	13 416 654	303 000	1 062 000	13 938 000	-521 346
5	2008	500 004	2 083 350	12 916 650	303 000	1 365 000	13 635 000	-718 350
6	2009	500 004	2 583 354	12 416 646	303 000	1 668 000	13 332 000	-915 354
7	2010	500 004	3 083 358	11 916 642	303 000	1 971 000	13 029 000	-1 112 358
8	2011	500 004	3 583 362	11 416 638	303 000	2 274 000	12 726 000	-1 309 362
9	2012	500 004	4 083 366	10 916 634	303 000	2 577 000	12 423 000	-1 506 366
10	2013	500 004	4 583 370	10 416 630	303 000	2 880 000	12 120 000	-1 703 370
11	2014	500 004	5 083 374	9 916 626	303 000	3 183 000	11 817 000	-1 900 374
12	2015	500 004	5 583 378	9 416 622	303 000	3 486 000	11 514 000	-2 097 378
13	2016	500 004	6 083 382	8 916 618	303 000	3 789 000	11 211 000	-2 294 382
14	2017	500 004	6 583 386	8 416 614	303 000	4 092 000	10 908 000	-2 491 386
15	2018	500 004	7 083 390	7 916 610	303 000	4 395 000	10 605 000	-2 688 390
16	2019	500 004	7 583 394	7 416 606	303 000	4 698 000	10 302 000	-2 885 394
17	2020	500 004	8 083 398	6 916 602	303 000	5 001 000	9 999 000	-3 082 398
18	2021	500 004	8 583 402	6 416 598	303 000	5 304 000	9 696 000	-3 279 402
19	2022	500 004	9 083 406	5 916 594	303 000	5 607 000	9 393 000	-3 476 406
20	2023	500 004	9 583 410	5 416 590	303 000	5 910 000	9 090 000	-3 673 410

21	2024	500 004	10 083 414	4 916 586	303 000	6 213 000	8 787 000	-3 870 414
22	2025	500 004	10 583 418	4 416 582	303 000	6 516 000	8 484 000	-4 067 418
23	2026	500 004	11 083 422	3 916 578	303 000	6 819 000	8 181 000	-4 264 422
24	2027	500 004	11 583 426	3 416 574	303 000	7 122 000	7 878 000	-4 461 426
25	2028	500 004	12 083 430	2 916 570	303 000	7 425 000	7 575 000	-4 658 430
26	2029	500 004	12 583 434	2 416 566	303 000	7 728 000	7 272 000	-4 855 434
27	2030	500 004	13 083 438	1 916 562	303 000	8 031 000	6 969 000	-5 052 438
28	2031	500 004	13 583 442	1 416 558	303 000	8 334 000	6 666 000	-5 249 442
29	2032	500 004	14 083 446	916 554	303 000	8 637 000	6 363 000	-5 446 446
30	2033	500 004	14 583 450	416 550	303 000	8 940 000	6 060 000	-5 643 450
31	2034	416 550	15 000 000	0	303 000	9 243 000	5 757 000	-5 757 000
32	2035		15 000 000	0	303 000	9 546 000	5 454 000	-5 454 000
42	2045		15 000 000	0	303 000	12 576 000	2 424 000	-2 424 000
43	2046		15 000 000	0	303 000	12 879 000	2 121 000	-2 121 000
44	2047		15 000 000	0	303 000	13 182 000	1 818 000	-1 818 000
45	2048		15 000 000	0	303 000	13 485 000	1 515 000	-1 515 000
46	2049		15 000 000	0	303 000	13 788 000	1 212 000	-1 212 000
47	2050		15 000 000	0	303 000	14 091 000	909 000	-909 000
48	2051		15 000 000	0	303 000	14 394 000	606 000	-606 000
49	2052		15 000 000	0	303 000	14 697 000	303 000	-303 000
50	2053		15 000 000	0	303 000	15 000 000	0	0
Celkem		15 000 000	15 000 000					

Tabulka 5: Porovnání účetních a daňových odpisů u nemovitosti

Daňové odpisy

Jsou použity rovnoměrné odpisy a jejich výše je uvedena ve výše uvedeném odpisovém plánu.

V § 30 zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů je stanovena doba odpisování pro jednotlivé skupiny dlouhodobého majetku. Administrativní budova byla zařazena do šesté odpisové skupiny. Šestá odpisová skupina se odpisuje 50 let.

Způsob odpisování byl zvolen rovnoměrný.

U této nemovitosti je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy zanedbatelný, což je dané shodnou dobu odpisování.

Obecně se dá předpokládat, že i po třiceti a dokonce ani po padesáti letech nebude mít nemovitost nulovou hodnotu, zvláště pokud je řádně spravována. Její hodnota by se mohla v důsledku rozsáhlých oprav i navýšit. Provedením technických zhodnocení např. nástavbou, přístavbou, modernizací se zvyšuje i účetní vstupní a zůstatková cenami a doba odpisování se prodlužuje.

Účetní jednotky si, proto musí dát pozor na záměnu technického zhodnocení a opravy, protože technické zhodnocení vstupní cenu majetku zvýší, ale oprava nikoli.

IV - VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V předchozí části jsem ukázala nejčastější chyby při odpisování majetku, jichž se účetní jednotky dopouští a v této části navrhnou vhodné řešení a to u výpočtu účetních odpisů. Při sestavení účetního plánu, je důležité stanovení zbytkové hodnoty majetku. Zbytková hodnota by měla odpovídat hodnotě majetku po skončení jeho odpisování.

3.1 Osobní automobil

V odpisovém plánu mají být takové odpisy, které odpovídají amortizaci v konkrétních podmínkách účetní jednotky.

Roční objem ujetých km daného osobního automobilu je přibližně 25 000 km, proto jsem stanovila zbytkovou hodnotu po pěti letech odpisování na 210 tis. Kč.

Odpisy

Účetní odpisy

Pořizovací cena 849 000 Kč

Způsob odpisování rovnoměrný do zbytkové hodnoty

Plánované využití

- doba používání 60 měsíců
- roční objem ujetých km 25 000 km
- zbytková hodnota 210 000 Kč

Část pořizovací ceny k odepsání 639 000 Kč

Měsíční odpis 10 650 Kč

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Počet měsíců odpisování	7	12	12	12	12	5
Roční odpisy	74 550	127 800	127 800	127 800	127 800	53 250
Oprávky	74 550	202 350	330 150	457 950	585 750	639 000
Zůstatková cena	774 450	646 650	518 850	391 050	263 250	210 000

Tabulka 6: Účetní odpisy osobního automobilu 2

Způsob odpisování je rovnoměrný a počítá se do zbytkové hodnoty. Odpisování vozidla začíná měsícem, kdy bylo vozidlo uvedeno do užívání, tj od června roku 2005.

Účetnictví má věrně zobrazovat skutečnost, proto se stanoví zbytková hodnota majetku. V tomto případě se vozidlo odepisuje 60 měsíců a jeho zbytková hodnota je 210 000 Kč. Na rozdíl od odpisování do nuly nevzniká při prodeji v roce 2010 zisk. Zisk nebo ztráta z prodeje odpisovaného majetku je známkou chybně sestaveného odpisového plánu.

Tržní cena vozidla

Na internetových stránkách jsem našla pár vozidel, se stejným rokem výroby a technickým vybavením. Tato vozidla se prodávala za průměrnou cenu 270 tis. Kč k polovině dubna roku 2009. Zůstatková cena vozidla podnikatele by v té době byla přibližně 350 tis. Kč. Jedná se tedy o rozdíl 70 tis. Kč. Kdyby se podnikatel rozhodl dané vozidlo prodat, musel by přizpůsobit cenu vozidla, na průměrnou tržní cenu, za kterou se v té době pořizovací ceny stejných vozidel pohybují.

Pozn.: Tržní cena je cenou již zrealizovaného obchodu mezi dvěma nezávislými subjekty. Ceny v autobazarech nejsou proto stoprocentně tržní – obchod ještě nebyl zrealizován.

Porovnání

Vstupní cena	Účetní zůstatková cena	Tržní cena
849 000	348 450	270 000

Tabulka 7: Vstupní, zůstatková a tržní cena automobilu

Rozdíl mezi účetní a tržní cenou je poměrně velký. Mohlo by se tedy zdát, že byl chybně sestaven odpisový plán. Jenže ceny osobních automobilů podléhají sezónním vlivům. Ještě před půl rokem byly ceny v autobazarech o několik desítek tis. Kč vyšší. Navíc byl začátek roku 2009 poznamenán světovou krizí a očekáváním legislativní změny týkající se odpočtu DPH u osobních automobilů.

Přesto určitá nesprávnost v odpisovém plánu je – volba rovnoměrných odpisů. Úbytek hodnoty osobních automobilů totiž není lineární, ale degresivní. Největší pokles hodnoty je v prvním roce po pořízení a postupně klesá. Vhodnější se proto jeví některá z metod zrychleného odpisování,

Metoda SYD

n	odpis	ZC	n	odpis	ZC
60	20 951	828 049	30	10 475	361 893
59	20 602	807 448	29	10 126	351 767
58	20 252	787 195	28	9 777	341 990
57	19 903	767 292	27	9 428	332 562
56	19 554	747 738	26	9 079	323 484
55	19 205	728 533	25	8 730	314 754
54	18 856	709 677	24	8 380	306 374
53	18 507	691 170	23	8 031	298 343
52	18 157	673 013	22	7 682	290 661
51	17 808	655 205	21	7 333	283 328

50	17 459	637 746	20	6 984	276 344
49	17 110	620 636	19	6 634	269 710
48	16 761	603 875	18	6 285	263 425
47	16 411	587 464	17	5 936	257 488
46	16 062	571 402	16	5 587	251 902
45	15 713	555 688	15	5 238	246 664
44	15 364	540 325	14	4 889	241 775
43	15 015	525 310	13	4 539	237 236
42	14 666	510 644	12	4 190	233 046
41	14 316	496 328	11	3 841	229 205
40	13 967	482 361	10	3 492	225 713
39	13 618	468 743	9	3 143	222 570
38	13 269	455 474	8	2 793	219 777
37	12 920	442 554	7	2 444	217 333
36	12 570	429 984	6	2 095	215 238
35	12 221	417 762	5	1 746	213 492
34	11 872	405 890	4	1 397	212 095
33	11 523	394 367	3	1 048	211 048
32	11 174	383 193	2	698	210 349
31	10 825	372 369	1	349	210 000

Tabulka 9: Účetní odpisy osobního automobilu vypočítané metodou SYD

Při této metodě by byla zůstatková cena k 30. dubnu 2009 237 236 Kč.

3.2 Administrativní budova

Ocenění budovy ke vzniku účetního případu

Budova byla oceněna pořizovací cenou, která je 15 mil. Kč.

V prvních letech po pořízení nemovitosti byly provedeny tyto opravy (technická zhodnocení):

Datum dokončení	Náklady	Poznámka
31.12.2006	3 250 000 Kč	oprava střechy
31.12.2007	1 500 000 Kč	oprava fasády

Tabulka 10: Provedené opravy (technická zhodnocení)

Provedené práce mohou být považovány jak za opravy, tak za technické zhodnocení. Při stejné výši nákladů dostaneme, jak uvádím dále, značně rozdílné výsledky.

Ocenění budovy ke konci rozvahového dne

Řádný a včasným prováděním údržby a oprav se účetní cena nezvyšuje (vznikají provozní náklady). Ale tržní hodnota se v roce provedení významných oprav zvýší.

Proto by si účetní jednotka měla u staveb dát pozor na správnost účtování oprav a technického zhodnocení. Technické zhodnocení zvýší vstupní a zůstatkovou cenu stavby, ale oprava, provedená stejným nákladem, nikoli.

Odpisy

V této části se již nebudu zabývat daňovými opisy, protože jsou již uvedeny v předchozí části a také proto, že stěžejním úkolem mé práce je problematika účetního oceňování.

Odpisový plán - opravy x technické zhodnocení

Rok	O p r a v y			Technické zhodnocení			Rozdíl ZC	Vliv na základ DP			Sazba DP	Změna DP
	odpisy	oprávky	ZC	odpisy	oprávky	ZC		oprava	TZ	rozdíl		
1 2004	75 000	75 000	14 925 000	75 000	75 000	14 925 000	0		0	0		
2 2005	450 000	525 000	14 475 000	450 000	525 000	14 475 000	0	-3 250 000	0	-3 250 000	26%	-845 000
3 2006	450 000	975 000	14 025 000	558 336	1 083 336	17 166 664	-3 141 664		-108 336	108 336	24%	26 001
4 2007	450 000	1 425 000	13 575 000	558 336	1 641 672	16 608 328	-3 033 328		-108 336	108 336	24%	26 001
5 2008	450 000	1 875 000	13 125 000	558 336	2 200 008	17 549 992	-4 424 992	-1 500 000	-108 336	-1 391 664	21%	-292 249
6 2009	450 000	2 325 000	12 675 000	608 328	2 808 336	16 941 664	-4 266 664		-158 328	158 328	20%	31 666
7 2010	450 000	2 775 000	12 225 000	608 328	3 416 664	16 333 336	-4 108 336		-158 328	158 328	19%	30 082
8 2011	450 000	3 225 000	11 775 000	608 328	4 024 992	15 725 008	-3 950 008		-158 328	158 328	19%	30 082
9 2012	450 000	3 675 000	11 325 000	608 328	4 633 320	15 116 680	-3 791 680		-158 328	158 328	19%	30 082
10 2013	450 000	4 125 000	10 875 000	608 328	5 241 648	14 508 352	-3 633 352		-158 328	158 328	19%	30 082
11 2014	450 000	4 575 000	10 425 000	608 328	5 849 976	13 900 024	-3 475 024		-158 328	158 328	19%	30 082
12 2015	450 000	5 025 000	9 975 000	608 328	6 458 304	13 291 696	-3 316 696		-158 328	158 328	19%	30 082
13 2016	450 000	5 475 000	9 525 000	608 328	7 066 632	12 683 368	-3 158 368		-158 328	158 328	19%	30 082
14 2017	450 000	5 925 000	9 075 000	608 328	7 674 960	12 075 040	-3 000 040		-158 328	158 328	19%	30 082
15 2018	450 000	6 375 000	8 625 000	608 328	8 283 288	11 466 712	-2 841 712		-158 328	158 328	19%	30 082
16 2019	450 000	6 825 000	8 175 000	608 328	8 891 616	10 858 384	-2 683 384		-158 328	158 328	19%	30 082
17 2020	450 000	7 275 000	7 725 000	608 328	9 499 944	10 250 056	-2 525 056		-158 328	158 328	19%	30 082
18 2021	450 000	7 725 000	7 275 000	608 328	10 108 272	9 641 728	-2 366 728		-158 328	158 328	19%	30 082
19 2022	450 000	8 175 000	6 825 000	608 328	10 716 600	9 033 400	-2 208 400		-158 328	158 328	19%	30 082
20 2023	450 000	8 625 000	6 375 000	608 328	11 324 928	8 425 072	-2 050 072		-158 328	158 328	19%	30 082
21 2024	450 000	9 075 000	5 925 000	608 328	11 933 256	7 816 744	-1 891 744		-158 328	158 328	19%	30 082
22 2025	450 000	9 525 000	5 475 000	608 328	12 541 584	7 208 416	-1 733 416		-158 328	158 328	19%	30 082
23 2026	450 000	9 975 000	5 025 000	608 328	13 149 912	6 600 088	-1 575 088		-158 328	158 328	19%	30 082
24 2027	450 000	10 425 000	4 575 000	608 328	13 758 240	5 991 760	-1 416 760		-158 328	158 328	19%	30 082
25 2028	450 000	10 875 000	4 125 000	608 328	14 366 568	5 383 432	-1 258 432		-158 328	158 328	19%	30 082
26 2029	450 000	11 325 000	3 675 000	608 328	14 974 896	4 775 104	-1 100 104		-158 328	158 328	19%	30 082
27 2030	450 000	11 775 000	3 225 000	608 328	15 583 224	4 166 776	-941 776		-158 328	158 328	19%	30 082
28 2031	450 000	12 225 000	2 775 000	608 328	16 191 552	3 558 448	-783 448		-158 328	158 328	19%	30 082
29 2032	450 000	12 675 000	2 325 000	608 328	16 799 880	2 950 120	-625 120		-158 328	158 328	19%	30 082
30 2033	450 000	13 125 000	1 875 000	608 328	17 408 208	2 341 792	-466 792		-158 328	158 328	19%	30 082
31 2034	375 000	13 500 000	1 500 000	608 328	18 016 536	1 733 464	-233 464		-233 328	233 328	19%	44 332
32 2035			1 500 000	233 464	18 250 000	1 500 000	0		-233 464	233 464	19%	44 358
Celkem 13 500 000				18 250 000				-4 750 000	-4 750 000	0		-242 916

Tabulka 11: Porovnání vlivu oprav a technického zhodnocení na výši netto aktiv a základ daně z příjmů

Uvedený odpisový plán porovnává dvě varianty nákladů na budovu :

- a) Náklady jsou považovány a účtovány jako opravy
- b) Náklady jsou účtovány jako technické zhodnocení

Varianta A popisuje standardní chování účetních jednotek – účtování oprav přímo do nákladů bez časového rozlišení.

Varianta B ukazuje, jak se obdobné náklady promítnou do ocenění budovy a výsledku hospodaření pokud budou vyhodnoceny jako technické zhodnocení.

Rozdíly mezi oběma variantami jsou významné. Přitom hranice mezi opravou a technickým zhodnocením je velmi tenká. Provede-li se práce na střeše bez zásahu do konstrukce, je považována za opravu. Pokud se ale přidají latě pro uchycení střešních tašek, jedná se o technické zhodnocení. Obdobně, provede-li se s opravou fasády zároveň zateplení, je celý náklad technickým zhodnocením.

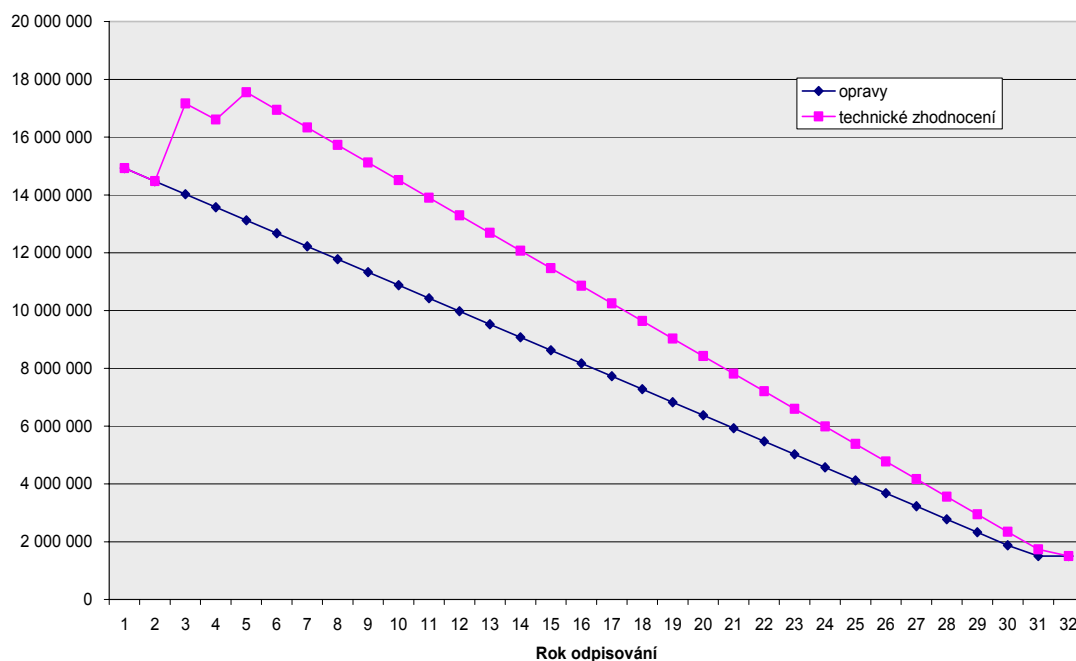
Účetní jednotky, mají-li jen trochu na výběr, volí vždy variantu oprav. Důvod je z tabulky zřejmý. Vlivem poklesu sazby daně z příjmů v období mezi lety 2004 – 2009 by účetní jednotka ušetřila na dani z příjmů 243 tis. Kč a to není uvažována časová hodnota peněz. Daňová úspora v roce 2005 ve výši 845 tis. Kč má jinou hodnotu než úspora stejné částky postupně od roku 2009 do roku 2035.

Při použití varianty B vykazuje účetní jednotka vyšší hodnotu aktiv o dosud neodepsané technické zhodnocení. Tato část aktiv je v pasivech vyrovnána zvýšením hodnoty vlastního kapitálu, zpravidla jako nerozdělený zisk..

Použitím varianty B dosáhne účetní jednotka věrnějšího zobrazení svého majetku. Podobný efekt by mělo i časové rozlišení nákladů na opravy. Zvýšení daňového základu je však nepřekonatelnou překážkou. Řešením by bylo posuzování oprav odlišně z účetního a daňového hlediska obdobně, jako je tomu u odpisů.

Následující graf ukazuje rozdíl zůstatkové ceny administrativní budovy, jestliže je účtováno n nákladech jako o opravě a jak se mění zůstatková cena při variantě technického zhodnocení.

Porovnání zůstatkových cen - technické zhodnocení x opravy



Graf 1: Porovnání zůstatkových cen nemovitosti – technické zhodnocení x opravy

Tržní cena budovy

Tržní ocenění nevyjadřuje jen faktickou hodnotu budovy, ale též další vlivy. Jedním z nich je atraktivnost lokality, v které se nachází. Např. vybudováním dálnice se zlepší dostupnost a tím stoupne zájem investorů a tržní cena se nemovitostí zvýší, přesto že se jejich fyzický stav nezměnil. Stejná změna může ale působit i opačně. U rodinných domů je vyžadována klidná lokalita. Rušný provoz nemovitosti v dané lokalitě znehodnotí.

V - Závěr

V bakalářské práci jsem se zabývala problematikou oceňování dlouhodobého hmotného majetku. Cílem bylo poukázat na nejčastější problémy, kterých se účetní jednotky dopouští a navrhnout vhodné řešení.

Nejvyšší právní normou pro vedení účetnictví je zákon 563/1993 Sb. Ten v § 7 ukládá účetním jednotkám vést účetnictví tak, aby závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Jinými slovy je po účetních jednotkách požadováno, aby ocenění majetku a závazků odpovídala co nejvíce skutečnosti.

Podstatnou složkou majetku, s kterou se můžeme setkat ve všech společnostech, je dlouhodobý hmotný majetek. Vzhledem k různorodosti této složky aktiv je správné ocenění odborně i administrativně velmi náročné a proto se v praxi setkáváme s tolika nesprávnostmi. Většinou jsou z neznalosti či nedbalosti, ale můžeme se setkat i s chybami, které jsou účelové. Úkolem mé práce je poukázat jen na chyby neúmyslné.

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku se provádí ve dvou okamžicích:

1. K okamžiku pořízení , kde je to poměrně dost dané účetními předpisy a kde je tedy méně prostoru na vlastní myšlenku.
2. Ke konci rozvahové dne. Zde je naopak jen požadavek na věrné zobrazení a to, jak se k tomu dojde, je v kompetenci účetní jednotky.

Od zařazení majetku do užívání ztrácí tento postupně na své hodnotě. Úbytek hodnoty se v účetnictví zachycuje nepřímo pomocí odpisování. Nepřímo proto, že se nesnižuje vstupní cena, ale vedle ní se v účetnictví zachycuje i celková hodnota opotřebení, tzv. oprávků.

Účetní odpisování prochází v praxi určitým pozitivním vývojem. Začátkem devadesátých let minulého století převládala praxe: účetní odpisy = daňové odpisy. Požadavek na jejich odlišnost od daňových odpisů byl považován za výmysl externích auditorů a účetní jednotky tuto praxi nerady opouštěly. Dnes, vlivem přibližování

mezinárodním předpisům, se již v účetní legislativě setkáváme se zbytkovou hodnotou a komponentním opisováním.

Předpokládaný úbytek hodnoty dlouhodobého majetku během jeho používání se při zařazení do užívání uvede v odpisovém plánu. Určit předpokládaný průběh úbytku hodnoty dlouhodobého majetku je často velmi složité.

Základním kritériem jsou konkrétní podmínky používání v účetní jednotce. Je např. velký rozdíl v opotřebení osobního automobilu, který jezdí po Praze a automobilu, který najezdí stejný objem kilometrů po dálnicích.

Druhým významným kritériem je druh dlouhodobého majetku. Každý majetek se opotřebovává jak fyzicky, tak morálně. Ale podíl těchto dvou složek na celkovém opotřebení je závislý na druhu majetku. Např. u osobních počítačů výrazně převládá morální opotřebení nad fyzickým. Opačně je to třeba u nákladních automobilů.

Dalším vlivem je kvalitativní stránka dlouhodobého majetku. Jiný je průběh opotřebení výrobku renomovaného výrobce, jiný u výrobku „no-name“ značky.

U některých věcí, např. u osobních automobilů, se liší průběh ztráty hodnoty v závislosti na luxurnosti výbavy. Lépe jsou na tom malá vozidla v základní výbavě, než luxusní limuzíny.

Toto a mnoho dalších aspektů je nutné vzít v úvahu při sestavování odpisového plánu. Nejcenější informací je vlastní zkušenost. I ta ale nezaručuje správnost opisového plánu na celé plánované období. Proto se má pravidelně ověřovat při inventarizaci.. Situace v praxi není však tak ideální. Firmy jednak nedoceňují vlastní zkušenosti a vedle toho nereagují změnou odpisového plánu na skutečnosti zjištěné při inventarizaci a tak je běžné, že je majetek používán ještě několik účetních období po jeho plném odepsání a pak je ještě prodán se ziskem.

I když se situace v oceňování majetku v účetní praxi neustále zlepšuje, je stále mnoho účetních jednotek, zejména malých, kde není plněna primární povinnost věrného zobrazení majetku a závazků.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R.: Účetnictví - Velká kniha příkladů, Brno: Computer Press, 2007, 452 s. ISBN 978-80-251-1515-2
- [2] KOČMANOVÁ, A.: Účetnictví – Podvojný účetnictví v aplikaci a příkladech, 2. vydání, Brno: Cerm, 2006, 235 S. ISBN 80-214-3294-2
- [3] FIŘEŠ, B., ZELENKA, V. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. 2 rozš.vydání Praha: Management Press, 1997.175 s. ISBN 80-85943-24-7
- [4] JUREČKA, J. Poznámky k posudkům na ocenění podniku výnosovou metodou. Český finanční a účetní časopis, 2008.ročník 4, č.3, s.54-55

Zákony a vyhlášky

- [5] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojnýho účetnictví.
- [6] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- [7] Zákon č. 586/992 Sb., o daních z příjmů.

Časopisy

- [8] MULLEROVÁ, L., JINDROVÁ, B. Praktický průvodce účetnictvím, 2008, část 2, díl 22
- [9] ŽÁROVÁ, M. Oceňování reálnou hodnotou - překážka nebo přínos účetního výkaznictví? Český finanční a účetní časopis, 2008.ročník 4, č.3 s.48-49

Elektronické zdroje

- [10] Internetové stránky společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.
[online], Dostupné z:
http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf

Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1: Minimální doba odpisování v jednotlivých odpisových skupinách [7].....	30
Tabulka 2: Účetní odpisy osobního automobilu 1	37
Tabulka 3: Daňové odpisy osobního automobilu	37
Tabulka 4: Provedené opravy (technická zhodnocení).....	40
Tabulka 5: Porovnání účetních a daňových odpisů u nemovitosti	42
Tabulka 6: Účetní odpisy osobního automobilu 2	45
Tabulka 7: Vstupní, zůstatková a tržní cena automobilu.....	46
Tabulka 9: Účetní odpisy osobního automobilu vypočítané metodou SYD	47
Tabulka 10: Provedené opravy (technická zhodnocení).....	48
Tabulka 11: Porovnání vlivu oprav a technického zhodnocení na výši netto aktiv a základ daně z příjmů	49
Graf 1: Porovnání zůstatkových cen nemovitosti – technické zhodnocení x opravy	51

Seznam příloh

Příloha č. 1. Inventární karta osobního automobilu – analýza problému

Příloha č. 2. Inventární karta osobního automobilu – návrh vlastního řešení

Příloha č. 3. Inventární karta nemovitosti – opravy

Příloha č. 4. Inventární karta nemovitosti – technické zhodnocení